Tweede Kamer der Staten-Generaal

2

Vergaderjaar 2015–2016

34 424 Goedkeuring van het op 19 april 2015 te Washington tot stand gekomen Verdrag tussen het Koninkrijk der Nederlanden en de Republiek Malawi tot het vermijden van dubbele belasting en het voorkomen van het ontgaan van belasting met betrekking tot belastingen naar het inkomen (Trb. 2015, 75 en Trb. 2016, 16)

Nr. 4 ADVIES AFDELING ADVISERING RAAD VAN STATE EN NADER RAPPORT[1]

Hieronder zijn opgenomen het advies van de Afdeling advisering van de Raad van State d.d. 26 augustus 2015 en het nader rapport d.d. 19 februari 2016, aangeboden aan de Koning door de Minister van Buitenlandse Zaken, mede namens de Staatssecretaris van Financiën. Het advies van de Afdeling advisering van de Raad van State is cursief afgedrukt.

Bij Kabinetsmissive van 17 juli 2015, no. 2015001297, heeft Uwe Majesteit, op voordracht van de Minister van Buitenlandse Zaken, mede namens de Staatssecretaris van Financiën, bij de Afdeling advisering van de Raad van State ter overweging aanhangig gemaakt het voorstel van wet houdende goedkeuring van het op 19 april 2015 te Washington tot stand gekomen Verdrag tussen het Koninkrijk der Nederlanden en de Republiek Malawi tot het vermijden van dubbele belasting en het voorkomen van het ontgaan van belasting met betrekking tot belastingen naar het inkomen (Trb. 2015, 75 en Trb. 2015,..), met memorie van toelichting.

Het verdrag bevat regels om dubbele belasting te vermijden en het ontgaan van belastingen te voorkomen met betrekking tot belastingen naar het inkomen.

De Afdeling advisering van de Raad van State adviseert het voorstel aan de Tweede Kamer te zenden, maar heeft opmerkingen over de motivering van een deel van het voorstel. Zo vraagt de Afdeling aandacht voor het beleid inzake antimisbruikbepalingen en adviseert zij de toelichting op enkele bepalingen van het verdrag die afwijken van het OESO-modelverdrag aan te vullen.

Blijkens de mededeling van de Directeur van Uw kabinet van 17 juli 2015, no. 2015001297, machtigde Uwe Majesteit de Afdeling advisering van de Raad van State haar advies inzake het bovenvermelde voorstel van wet

[1] De oorspronkelijke tekst van het voorstel van wet en van de memorie van toelichting zoals voorgelegd aan de Afdeling advisering van de Raad van State is ter inzage gelegd bij het Centraal Informatiepunt Tweede Kamer

kst-34424-4
ISSN 0921 - 7371
's-Gravenhage 2016

rechtstreeks aan mij te doen toekomen. Dit advies, gedateerd 26 augustus 2015, nr. W06.15.0249/III, bied ik U hierbij aan.

Het voorstel geeft de Afdeling advisering van de Raad van State aanleiding tot het maken van opmerkingen over de motivering van een deel van het voorstel.

1. Anti-misbruikbepaling

In een aantal artikelen van het verdrag is een bepaling opgenomen – een zogenoemde «main purpose test» – die tot doel heeft verdragsmisbruik tegen te gaan, namelijk door een betrokken persoon de verdragsvoordelen te ontzeggen indien hij als hoofddoel of als een van de hoofddoelen heeft het verkrijgen van de voordelen van het betreffende artikel.[2] *Deze antimisbruikbepalingen zijn generiek van karakter, gelet ook op het gebruik van bewoordingen als «hoofddoel of een van de hoofddoelen». De Afdeling maakt hier twee opmerkingen over.*

a. Oogmerk van de regering is om de 23 ontwikkelingslanden waarmee Nederland een belastingverdrag heeft of waarmee onderhandelingen lopen, aan te bieden om antimisbruikbepalingen in die verdragen op te nemen.[3] *Daarbij is de voorkeur uitgesproken voor het opnemen van heldere gerichte maatregelen die belastingplichtigen zoveel mogelijk zekerheid*[4] *bieden (zogenoemde limitation-on-benefits-bepalingen).*[5]

Voorliggend verdrag is, na het Protocol met Ethiopië,[6] *het tweede verdrag met een ontwikkelingsland dat ter advisering aan de Afdeling wordt voorgelegd en waarin antimisbruikbepalingen zijn opgenomen. Waar bij het Protocol met Ethiopië, in lijn met de hiervoor weergegeven voorkeur, sprake is van meer gerichte antimisbruikbepalingen, kent voorliggend verdrag antimisbruikbepalingen die generiek van karakter zijn. De toelichting motiveert niet waarom de hiervoor weergegeven voorkeur hier niet is gevolgd.*

De Afdeling adviseert in de toelichting alsnog een motivering op te nemen.

b. Niet alleen in de sfeer van concrete verdragen (zoals in casu) maar ook bijvoorbeeld in OESO-verband (het OESO-modelverdrag waar voorliggend verdrag mede op is gebaseerd) en in EU-verband, is sprake van het tot stand brengen van maatregelen die erop zijn gericht misbruik (van een verdrag of van een richtlijn) tegen te gaan. Recent is in EU-verband bijvoorbeeld de zogenoemde Moeder-dochterrichtlijn gewijzigd. In die richtlijn is een antimisbruikbepaling opgenomen die, net als de antimisbruikbepaling in voorliggend verdrag, generiek van karakter is.[7]

De Afdeling merkt op dat, hoewel zowel de antimisbruikbepalingen in voorliggend verdrag als die in de Moeder-dochterrichtlijn eenzelfde oogmerk hebben (het tegengaan van verdragsmisbruik respectievelijk

---

2 Zie de artikelen 10, tiende lid, 11, negende lid, en 12, achtste lid, van het verdrag.
3 Kamerstukken II 2012/13, 25 087, nr. 60, blz. 2–3.
4 Die zekerheid is er omdat deze bepalingen nauwkeurige omschrijvingen bevatten, bijvoorbeeld voor welke type transacties, vennootschappen of vennootschapsrelaties de verdragsvoordelen zullen worden verleend.
5 Kamerstukken II 2012/13, 25 087, nr. 60, blz. 21, slot van het eerste tekstblok.
6 Kamerstukken II 2014/15, 34 173 (R2049).
7 Artikel 1 van Richtlijn 2015/121/EU van de Raad van 27 januari 2015 tot wijziging van Richtlijn 2011/96/EU betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor moedermaatschappijen en dochterondernemingen uit verschillende lidstaten (PbEU 2015, L 21).

richtlijnmisbruik), zij (deels) een verschillende formulering kennen.[8] Een verschil in formulering kan leiden tot een verschil in (mogelijkheden tot) toepassing in de praktijk.

Met betrekking tot de afstemming van (inhoud en formulering van) antimisbruikbepalingen in EU-verband met die in OESO-verband, is van belang hetgeen is opgemerkt in de brief van 1 juni 2015 (inzake de mogelijkheid dat de Europese Commissie met een richtlijnvoorstel komt met maatregelen tegen belastingontwijking en belastingfraude in het kader van het Actieplan ter bestrijding van belastingontwijking en belastingfraude dat voor juni 2015 is aangekondigd): «Nederland benadrukt dat eventuele richtlijnvoorstellen met maatregelen tegen belastingontwijking en belastingfraude in lijn moeten zijn met de maatregelen die in het kader van het G20/OESO-BEPS-project worden uitgewerkt».[9] De toelichting op voorliggend verdrag besteedt geen aandacht aan deze afstemming en aan de vraag of de formulering van de antimisbruikbepaling in voorliggend verdrag op niet al te lange termijn weer dient te worden gewijzigd naar aanleiding van de resultaten van deze afstemming.

De Afdeling adviseert in de toelichting op het vorenstaande in te gaan.

1. Anti-misbruikbepaling

Aan het advies van de Raad om de anti-misbruikbepalingen nader toe te lichten is gevolg gegeven. De toelichting op artikel 10, tiende lid, van het Verdrag is nader aangevuld. Deze toelichting is eveneens van belang voor de anti-misbruikbepalingen ter zake van interest en royalty's in de artikelen 11 en 12 van het Verdrag.

2. Afwijkingen OESO-model

Volgens de toelichting was de Nederlandse inzet bij de onderhandelingen met Malawi over voorliggend verdrag gebaseerd op het verdragsbeleid zoals neergelegd in de Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2011, waarbij voor het instrumentarium is aangeknoopt bij de bepalingen van het OESO-modelverdrag 2010 (hierna: het OESO-modelverdrag).[10]

2. Afwijkingen OESO-model

Aan het advies van de Raad om een drietal bepalingen dat afwijkt van het OESO-modelverdrag nader toe te lichten is eveneens gevolg gegeven. De toelichting op de artikelen 8, derde lid, en 26, vijfde lid, van het Verdrag is ter zake nader aangevuld. Daarnaast heb ik met de Raad geconstateerd dat een omschrijving van het begrip «recognized stock exchange» zoals gebezigd in artikel 13, vierde lid, in het Verdrag ontbreekt. Voorgesteld is aan Malawi dat de partijen via een notawisseling nadere invulling geven aan het begrip «recognized stock exchange». In de rede ligt dat het in ieder geval beurzen uit Malawi en de Europese Unie omvat.

---

[8] Zo ontbreken in de antimisbruikbepalingen van voorliggend verdrag – anders dan het geval is bij die van de Moeder-dochterrichtlijn – begrippen als «constructies» en «kunstmatigheid», die aangeven dat het gaat om misbruik van (de voordelen van) het verdrag.

[9] Kamerstukken II 2014/15, 34 000 IX, nr. 28, blz. 2, laatste twee volzinnen van het tweede tekstblok.

[10] Memorie van toelichting, paragraaf I.3 *Inhoud van het Verdrag*, tweede alinea, tweede volzin.

De Afdeling merkt op dat de bepalingen van voorliggend verdrag veelal naadloos aansluiten bij het OESO-modelverdrag. Daar waar dat niet het geval is, zijn de afwijkingen ten opzichte van het OESO-model voldoende toegelicht. Dat geldt echter niet voor een drietal afwijkingen.

Zo ontbreekt een toelichting op de van het OESO-model afwijkende slotzinsnede van artikel 8, derde lid, van het verdrag.[11]

Ook ontbreekt een toelichting op de inhoud van het begrip «recognised stock exchange» in het van het OESO-model afwijkende artikel 13, vierde lid, slotzin, van het verdrag. Een verduidelijking van dit begrip is te meer van belang nu een definitie ervan in het verdrag zelf – anders dan vaak het geval is in andere verdragen -[12] *ontbreekt.*

Ten slotte wijkt artikel 26, vijfde lid, eerste volzin, van het verdrag af van het OESO-model, nu de slotzinsnede van die volzin in het OESO-model ontbreekt.[13] *De toelichting vermeldt deze afwijking weliswaar, maar geeft er geen motivering voor.*

De Afdeling adviseert de toelichting op genoemde onderdelen aan te vullen.

3. Gevolg gevend aan het advies van de Afdeling advisering van de Raad zijn de kanttekeningen in de bij dit advies behorende redactionele bijlage overgenomen.

4. Voorts is van de gelegenheid gebruik gemaakt de memorie van toelichting conform de laatste ontwikkelingen aan te passen en nog enkele redactionele correcties in de memorie van toelichting aan te brengen.

De Afdeling advisering van de Raad van State geeft U in overweging het voorstel van wet te zenden aan de Tweede Kamer der Staten-Generaal, nadat aan het vorenstaande aandacht zal zijn geschonken.

De vicepresident van de Raad van State,
J.P.H. Donner

Ik moge U, mede namens de Staatssecretaris van Financiën, verzoeken het hierbij gevoegde voorstel van wet en de gewijzigde memorie van toelichting aan de Tweede Kamer der Staten-Generaal te zenden.

De Minister van Buitenlandse Zaken,
A.G. Koenders

---

[11] Gedoeld wordt op de slotzinsnede luidende «but only to so much of the profits so derived as is attributable to the participant in proportion to its share in the joint operation».

[12] Zie bijvoorbeeld het (ook in de toelichting op artikel 13, vierde lid, slotzin, van het verdrag genoemde) verdrag met Ethiopië (Trb. 2012, 179 en 192, en Trb. 2013, 84) en de ter zake tot stand gekomen Gezamenlijke Verklaring houdende een nadere toelichting op de uitleg van het begrip „erkende effectenbeurs» (Trb. 2015, 30). Zie bijvoorbeeld ook artikel 21, achtste lid, onderdeel c, van het verdrag met Japan (Trb. 2010, 249).

[13] Gedoeld wordt op de slotzinsnede luidende «and, unless otherwise agreed between the competent authorities, cannot be collected by imprisonment for debt of the debtor».